



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 22/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3283

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 04/08/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/06-08-2014 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΙΑΠΩΝΙΑΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. ειδ/σης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ. ειδ/σης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε. οικονομικού έτους 2014 της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.
6. Την από 15/10/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 04/08/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/06-08-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., που εκδόθηκε την 11/07/2014, δυνάμει της με αρ. υποβληθείσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, προέκυψε στην προσφεύγουσα ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 1.222,31 ευρώ. Η προσφεύγουσα είναι μόνιμος κάτοικος Ιαπωνίας και το ως άνω ποσό προέρχεται από τη φορολόγηση εισοδήματος που αποκτά στην Ελλάδα από εκμίσθωση ακινήτου και την επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 στο σύνολο των εισοδημάτων της, ήτοι εισόδημα από ενοίκια και επίδομα υπηρεσίας αλλοδαπής από το Υπουργείο λόγω εργασίας της στην Ελληνική στο

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη μερική ακύρωση-τροποποίηση της παραπάνω πράξης, ώστε να καταβάλει μόνο τον αναλογούντα φόρο επί των εισπραχθέντων μισθωμάτων ύψους 396,00 ευρώ ισχυριζόμενη ότι:

1. Η επιβολή της εισφοράς αλληλεγγύης είναι αντισυνταγματική, καθώς η παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ρητά απαγορεύει την επιβολή φόρου με νόμο αναδρομικής ισχύος.
2. Έχει ήδη γίνει παρακράτηση της εισφοράς αλληλεγγύης στην πηγή μέσα στο έτος, όπως αποδεικνύεται και από τα εκκαθαριστικά σημειώματα αποδοχών που προσκομίζει, επομένως υφίσταται διπλή φορολόγηση των ιδίων εισοδημάτων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν. 2238/1994 ισχύει ότι υπόχρεοι σε δήλωση είναι όσοι δηλώνουν κάτοικοι εξωτερικού για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή υπάγονται στις διατάξεις περί τεκμηρίων ακόμα και αν απαλλάσσονται από αυτά και σύμφωνα με το άρθρο 2 του ίδιου νόμου: «σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του».

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 (όπως οι διατάξεις της παρ. 2 τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 5β΄ του άρθρου 38 του ν. 4024/2011), ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που

είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα...

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού, β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού, γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού, δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1167/2-8-2011 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΥΑ ΦΕΚ Β' 1835/17-8-2011), με την οποία ρυθμίστηκαν τα θέματα για την βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, σε συνδυασμό με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ 1166/2014 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για το οικονομικό έτος 2014, εξαιρούνται από την επιβολή της ειδικής εισφοράς:

α) τα πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί και οι κινητικά ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, συνεπώς και όσοι έχουν βαριά κινητική αναπηρία 80% ακριβώς,

β) τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθ. 14, δηλαδή οι αποζημιώσεις λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης,

γ) τα εισοδήματα της περιπτ. γ' της παραγρ. 4 του άρθ. 45 Ν 2238/94, δηλαδή οι εφάπαξ παροχές ταμείων πρόνοιας και ασφαλιστικών οργανισμών, τα εφάπαξ βοηθήματα δημοσίων υπαλλήλων και τα εφάπαξ βοηθήματα που αναφέρονται στις διατάξεις αυτές,

δ) οι άνεργοι που λαμβάνουν κατά την 31^η Ιανουαρίου 2014 επίδομα ανεργίας από τον ΟΑΕΔ, το ΓΕΝΕ ή το ΕΤΑΠ – ΜΜΕ ή είναι εγγεγραμμένοι στο μητρώο των ανέργων των παραπάνω οργανισμών για τουλάχιστον δώδεκα (12) συνεχόμενους μήνες ούτως ώστε να χαρακτηρίζονται μακροχρόνιοι άνεργοι, εφόσον δηλώσουν υπεύθυνα ότι δεν έχουν κατά το φορολογικό έτος 2014 πραγματικά εισοδήματα που προέρχονται από Α', Γ', Δ', Ε' και Ζ' πηγή και επιπλέον μέχρι την ημερομηνία της αίτησης ούτε από ΣΤ' πηγή, και

ε) οι αμοιβές των υπαλλήλων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Πρωτοκόλλου περί Προνομιών, οι αγροτικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται με την παραγωγή

και τα ποσά που δηλώνονται στους κωδικούς 781 -782 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κ.λ.π), δεδομένου ότι τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα.

Επειδή, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται σε όλα τα εισοδήματα, ακόμη και τα απαλλασσόμενα, εκτός από τις εξαιρέσεις που ρητά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και στην ΠΟΛ.1167/2011 Υπουργική Απόφαση (σχετ. ΠΟΛ 1223/2011 και 1149/2013 Εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών). Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υποχρεούται στην καταβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 38 του ν. 3986/2011, όπως αυτή συμπληρώθηκε με τις διατάξεις των παρ. 3 και 11 του άρθρου 24 του ν. 4002/2011, ισχύει ότι:

«α) Καθιερώνεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης για την καταπολέμηση της ανεργίας. Η εισφορά αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί των τακτικών αποδοχών και πρόσθετων αμοιβών και αποζημιώσεων όλων των μισθοδοτούμενων υπαλλήλων του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., καθώς και των υπαλλήλων όλων ανεξαιρέτως των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και των Ν.Π.Ι.Δ., συμπεριλαμβανομένων και των Τραπεζών. Από τις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εξαιρείται το προσωπικό που καταβάλλει την εισφορά υπέρ κλάδου ανεργίας, που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.δ. 2961/1954 (ΦΕΚ 197 Α'), όπως έχει τροποποιηθεί με την παράγραφο 6 του άρθρου 44 του ν. 2084/1992 (ΦΕΚ 165 Α') και την παράγραφο 9 του άρθρου 44 του παρόντος νόμου.

β) Καθιερώνεται ειδική εισφορά των ασφαλισμένων του Ταμείου Πρόνοιας των Δημοσίων Υπαλλήλων (ΤΠΔΥ) πέραν των προβλεπομένων, υπέρ του Ταμείου Πρόνοιας των Δημοσίων Υπαλλήλων. Η εισφορά αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί των τακτικών αποδοχών και πρόσθετων αμοιβών και αποζημιώσεων όλων των δικαιούχων υπαλλήλων του Ταμείου. Για όσους υπαλλήλους του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης δεν είναι ασφαλισμένοι στο ΤΠΔΥ η εισφορά υπολογίζεται σε ένα τοις εκατό (1%) επί των τακτικών αποδοχών και πρόσθετων αμοιβών και αποζημιώσεων, υπέρ του ΟΑΕΔ. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης μπορεί να ρυθμίζεται ο τρόπος υπολογισμού, είσπραξης και απόδοσης της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, με την αριθμ. 2/57654/22.08.2011 (ΦΕΚ 1853 Β') κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης, και συγκεκριμένα με τις διατάξεις της παρ. 1 του διατακτικού της, προβλέπεται ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης υπολογίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του επιδόματος αλλοδαπής, αμοιβές και αποζημιώσεις, τρίμηνες αποδοχές, υπερωρίες, αποζημιώσεις λόγω συμμετοχής σε συλλογικά όργανα, έξοδα κίνησης παγίως καταβαλλόμενα κ.λ.π.), όλου του μισθοδοτούμενου προσωπικού (λειτουργών, υπαλλήλων και στελεχών των Ενόπλων Δυνάμεων και των Σωμάτων Ασφαλείας) του Δημοσίου, των ΝΠΔΔ και των ΟΤΑ, καθώς και του προσωπικού όλων ανεξαιρέτως των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και των ΝΠΙΔ, συμπεριλαμβανομένων και των Τραπεζών. Δεν

υπόκεινται στην ανωτέρω εισφορά ποσά που καταβάλλονται ως δαπάνες μετακίνησης. Από την ανωτέρω ειδική εισφορά εξαιρείται το προσωπικό που καταβάλλει την εισφορά υπέρ κλάδου ανεργίας, που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.δ. 2961/1954 (ΦΕΚ 197 Α'), όπως έχουν τροποποιηθεί με τις όμοιες της παρ. 6 του άρθρου 44 του ν. 2084/1992 (ΦΕΚ 165 Α') και της παρ. 9 του άρθρου 44 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α').

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 3 της ίδιας κοινής υπουργικής απόφασης αναφέρεται ότι: «Το εν λόγω ποσό παρακρατείται κατά την πληρωμή της τακτικής μισθοδοσίας και των λοιπών πρόσθετων αμοιβών και αποζημιώσεων του μισθοδοτούμενου προσωπικού της παρ. 1 της παρούσας. Η απόδοση αυτού στον οικείο ΚΑΕ του κρατικού προϋπολογισμού γίνεται κάθε μήνα σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται για την απόδοση και των λοιπών κρατήσεων».

Επειδή από όλα τα προαναφερόμενα, καθίσταται σαφές ότι με βάση την ισχύουσα νομοθεσία υφίστανται (2) δύο ειδικές εισφορές αλληλεγγύης: α) η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, η οποία επιβάλλεται κλιμακωτά σε εισοδήματα άνω των 12.000 ευρώ και β) η ειδική εισφορά αλληλεγγύης για την καταπολέμηση της ανεργίας του άρθρου 38 του προαναφερόμενου νόμου, η οποία επιβάλλεται ανεξαρτήτως ύψους ετήσιου εισοδήματος. Η δεύτερη ειδική εισφορά αλληλεγγύης υπέρ ανέργων δεν είναι φόρος, είναι ανεξάρτητη από την πρώτη, επιβάλλεται με άλλες διατάξεις, έχει θεσπιστεί για λόγους κοινωνικής αλληλεγγύης προς τους ανέργους, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου και είναι αυτή που αναγράφεται επί των αναλυτικών σημειωμάτων αποδοχών που επικαλείται η προσφεύγουσα. Αντίθετα η ειδική εισφορά αλληλεγγύης που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης σε 826,31 ευρώ και την οποία προσβάλλει η προσφεύγουσα αποτελεί την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και υπολογίστηκε πάνω στο καθαρό ποσό που προέκυψε μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων, στις οποίες κρατήσεις εμπεριέχεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης υπέρ ανέργων του άρθρου 38.

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει ότι δεν υπάρχει διπλή φορολόγηση των εισοδημάτων της προσφεύγουσας και ορθώς εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου οικονομικού έτους 2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /06-08-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσό Πληρωμής: 1.222,31 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (ΑΧΚ .../....) της Γ.Γ.Δ.Ε. και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτής.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α.
ΚΑΚΙΩΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).